中央研究院近代史研究所集刊
第57期（民國96年9月），221-226
©中央研究院近代史研究所

直接稅與中國財政體系的近代化

林美莉，《西洋稅制在近代中國的發展》
台北：中央研究院近代史研究所，2005。374頁。

王玉茹*

財政歷來是國家的重要政務活動，是一個國家生存的經濟命脈，是國家實現政治統治的經濟手段。因此隨著人類社會經濟的發展，財政體系也在不斷地發展、進化、完善。縱觀人類社會的財政體系變遷，任何一個國家伴隨著其由傳統經濟向近代經濟的轉變，財政體系也同時走向近代化。財政史因此成爲經濟學、歷史學等學科重要的研究領域。近年來隨著中國經濟體制改革的深入和發展，財政史研究更加被學術界關注。在中國近代財政史領域有多部專著和教材等研究成果問世，但是研究的視角多著力於中國財政體制近代化演變的歷史過程，未見對從晚清時期開始嘗試引進的西洋稅制進行過專門考察。林美莉女士的新著《西洋稅制在近代中國的發展》，則是一部以直接稅引入近代中國及其發展演變的全部過程爲研究對象的專著，視角新穎，足見作者獨具慧眼。筆者雖然不是專門研究財政史的專家，但是見到林女士的新著，即感到這是一部研究中國近代財政史的力作，作爲一名經濟史學者，有義務把它推薦給學術界的朋友們。

傳統中國是一個農業國，因此維持其國家運轉的財政體制也是以自然經

* 天津南開大學經濟學院教授

濟爲特徵的田賦等形式的土地稅爲主要徵收對象，伴隨著社會經濟的發展，交易頻繁，才開始徵收關市稅、山澤稅，形成與土地稅和其他實物貢納相結合的財政收入體系，但是稅收的大宗仍然是土地稅，唐宋以後禁榷制度的施行，鹽、鐵等稅收在財政收入中的比例增大，到傳統社會後期——明清時期，釐金在財政收入中的比重增加。中國傳統社會中雖然也經過了初稅畝、均輸制度、平準制度、租庸調制度、兩稅法、禁榷制度、一條鞭法、攤丁入畝等多次的財政稅收體制變化，但是都沒有改變傳統社會自然經濟爲基礎的財政稅收體制的本質。而中國財政制度真正與西方財政制度接軌，走向近代化則是在清末，1840 年第一次鴉片戰爭後才開始的。

作者此書的研究主題，是近代中國從清代晚期到民國時期(1889-1949)，歷時六十年間以引進西洋稅制爲核心的稅政改革過程。該書有兩個顯著的特點：特點之一，作者以直接稅的引進爲該書分析的中心線索，抓住了傳統財政與近代財政的標誌性差別。特點之二，作者對中國稅制近代化過程的分析是全方位的，不僅對中國稅制改革的原因和過程進行分析，更著重分析推進稅制改革的社會條件，尤其是隨著經濟近代化的進程而帶來的經濟理論的傳播，社會理念的轉變爲稅制的引進和推行提供了社會條件。這裏尤其值得注意的是，中國近代經濟是由國外引進的，外國資本主義打開中國市場的要求，推動了中國稅收制度的改革和新稅種的引進。因此，以直接稅爲特徵的中國新稅制的實行，是一種內外合力作用的結果。稅制改革從關稅改革開始就是最明顯的體現。

晚清中國進行稅政改革的內在動力在於，當時中央政府的三大財政支柱——釐金、關稅、鹽稅，無法緩解鴉片戰爭後內外交困境導致的財政窘況，寄望於以田賦、丁口稅爲主要稅目的傳統稅制改革已不復可能，而且釐金徵收導致貨物行銷成本增加，造成貿易的障礙，尤其是外國商品進入中國的困難，迫於朝野訴求和外交壓力，藉此契機隨之興起「裁釐加稅」運動，由此西洋的印花稅等稅目陸續引入中國。從清末到民國時期，引進中國的西洋稅

制有：印花稅、營業稅、所得稅、利得稅和遺產稅。但是西洋稅制，在晚清時期均僅止於理念討論的層次，直到民國成立後，經歷屆政權持續推動，才開始在中國生根，在國民政府主政時期均被納入「直接稅」體系，成爲推行財政改革活動的要務，抗戰爆發後進入全面實施階段。直接稅運動與清末以來的「裁釐加稅」運動互相配合，匯聚形成稅政變革潮流。作者通過對大量史料的爬梳整理，分別探討兩者的個別活動與相互影響，以及其在實施之後又相應產生何種轉化的現象，清晰地呈現了近代中國這一稅政改革實施前後的學理論辯與歷史環境。

該書對以印花稅、營業稅、所得稅爲代表的直接稅的各項西洋稅制，在中國引進和推行的歷史過程分別進行分析。作者首先看到的現象是，國人對於外來洋稅的理解與認知，絕大多數均認爲是進步的、合理的，而且看到他國高度成長的稅收數目可供稽核，所以它是有效的。其實，在近代朝野上下探索救亡圖存的過程中，向西方學習本身即承認了西方經濟制度的先進性，故漸次引進各種器物、政體、思想文化，以及各種具體制度。那麼時人認爲這些稅制是進步的，乃是應有之意。問題是，時人認爲合理是從國家財政的立場出發，還是從稅負者的角度出發，或者從整個社會的福利出發；而其認爲有效，最初是因看到他國的經驗而言，後來也有學理上的探討，至於在本土是否有效，或者實施起來會遇到什麼問題，他們也是懷疑和擔憂的，憂心中國經濟環境不夠現代化，無法適用這些進步的稅制。再者，作者所說的國人應該主要是學者、官員，而非廣大的稅負者。這些問題，作者均通過詳細觀察和檢視有關史實，在書中一一闡明。

就實施稅務的環境和成績而論，過去多數研究論著，均質疑國民政府在內憂外患和社會經濟條件不足的情況下，運用政府力量促進經濟制度改良的意願與能力，認爲國民政府的稅政改革空有理想而罕有實效，作者對此持保留態度。林美莉女士認爲，雖歷經滿清政府、北洋政府、國民政府政權更迭，這三個中央政權在裁釐問題上，卻出現政策上驚人的一致性；國民政府已經

看出，再也無法從傳統賦稅中尋找更爲充裕的收入，故藉由實施直接稅和裁釐加稅兩運動，把徵課目標轉向稅源遠比農業豐厚的工商產業，希冀走出理財的新路；而直接稅理念得到全面推展的契機，當然應歸之於國民政府處於內憂外患交迫的現實挑戰之中，仍然勉力執行其財政改革的企圖及作爲；政府進行以直接稅爲名的稅政改革，目的固然是爲了收入，其間也有苛擾的批評，不過釐金一詞在稅務改革後，終究從近代中國消失了。尤其重要的是，落後的中國一直被實業界、政界以及學術界視爲缺乏實施直接稅的環境與條件，然而國民政府的財稅官員，利用抗日戰爭激起的民族主義熱潮，趁勢全面推動各項直接稅活動，令民衆接納了新的稅政體制。從這點看來，國民政府在稅政改革中的作爲仍然具有不可抹滅的價值。直接稅改革運動，在現實的稅入方面，因戰時中國仍未完成傳統經濟向工商業發達的現代化社會的轉變，稅源基礎薄弱，在經濟貧乏的社會環境限制下，並無太大的實質助益。然其揭示的國家理財施政方向，以及中央與地方的財政劃分原則，卻在國共內戰結束後，海峽兩岸政權皆透過修改執行手段而加以繼承。無疑地，作者的論點論據是對傳統看法的重要補充，而非否定。作者看到國民政府在其興辦直接稅的初期，經常表示出「不計成本」的氣魄，但還是不得不承認，他們的改革嘗試，受限於中國的落後條件，以失去政權告終。這一評價是中肯的，也是符合史實的。

關於近代中國走向現代租稅國家的稅制改革趨勢，作者不同意杜贊齊等人的「國家內捲化」的評價。本書透過觀察國民政府在執行直接稅的各種活動之後，發現國民政府明顯地嘗試擴大稅基的努力，是不折不扣地把國家機器權力下伸到地方基層的表現。再從裁釐運動看，作者認爲，裁撤釐金代之以營業稅，可以視爲國府嘗試收縮地方實力的一項具體作爲。換言之，稅政改革是中央與地方的財政權博弈，雙方的力量對比、採取的策略及其出臺時機等，都是決定博弈結果的重要因素，若要詳細呈現這一特定歷史情景過程，必得苦心四處搜羅大量史料，提煉取捨，爲之依據。

從整體而言，直接稅的引進與推廣，從表面上看僅僅是稅收種類的變化，而實際上卻是一場社會經濟體制的變革，歷經清末、北洋政府、南京國民政府等歷史時期，伴隨著中國經濟現代化的整個歷程，是一場現代稅收理論與稅制改革實踐相結合的過程。中國政府不斷適應世變而調整被視爲是傳統而落後的財政體系，先是借助於直接稅的名目，以增開稅源；接著運用直接稅理論，提供政府宣傳推展稅制現代化的理念基礎；最後則是在抗日戰爭時期，國民政府運用稅制改革的方式，爲傳統中國開創出現代租稅國家的局面，依據上述的發展思路，再把稅制學理落實於近代中國的稅務活動。一言以蔽之，近代中國在二十世紀前半期，經歷了一場租稅體制理念的變化，而以直接稅爲目標的稅政改革運動，更在這段歷程中發揮了主導性與前瞻性的作用。作者將其置於長期視角和廣闊的歷史背景下，越發突出了它的重要意義。

林女士對書中所涉及的史料也進行了謹慎的整理，編製出《西洋稅制在近代中國的發展》的兩個附錄：〈戰時直接稅占財政收入估計〉、〈直接稅稅收額估計，1936-1948〉。這兩個附錄通過直接稅在稅收中所占比重的變化和絕對數量的增長，讓我們更直觀地瞭解了直接稅在近代中國引進和推行的效果。另一方面爲財政史的研究和教學提供了資料。

從治史的標準來看，該書在史料、論證方面都顯示出扎實的功力。但從經濟學的角度檢視，本書仍然留下一個遺憾，即直接稅在中國近代經濟發展中的效益分析。如本文開頭所講，財政是一個國家生存的經濟命脈，尤其是在近代經濟條件下，它不僅僅是實現政治統治的經濟手段，而且更是承擔著爲國家社會經濟發展積累資金，和資源再分配的作用。分析稅制變化的歷史過程的目的，在於說明這種變化對社會經濟發展帶來的效益。本書作者做出的〈附錄一：戰時直接稅占財政收入估計〉、〈附錄二：直接稅稅收額估計，1936-1948〉，已經對直接稅的徵收的數字資料序列做了梳理，可惜沒有對這些資料做進一步的加工並分析其與社會經濟發展的關係，對中國經濟近代化的作用。如果作者能夠結合經濟學理論和數理分析的方法，通過這些資料對